Beschluss vom 08. September 2011, VII R 59/10

Tabaksteuerfreier Eigenbedarf erfasst auch Geschenke an Familienmitglieder - Begriff des Eigenbedarfs - Pflicht zur Einholung einer Vorabentscheidung

BFH VII. Senat

TabStG § 20 Abs 1, TabStG § 20 Abs 4 S 1 Buchst a, TabStG § 19 Abs 1 S 1, TabStG § 12 Abs 1, AO § 215, EWGRL 12/92 Art 8, EG Art 234, AEUV Art 267

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 25. April 2010, Az: 2 K 462/08

Leitsätze

Eine Privatperson erwirbt in einem anderen Mitgliedstaat auch solche Zigaretten für den eigenen Bedarf, die sie selbst in das Steuergebiet verbringt, um sie an Familienangehörige zu verschenken .

Tatbestand

I.

1 Die in X wohnhafte Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) besuchte im November 2007 ihre in der Nähe von Cottbus ansässigen Großeltern. Im Rahmen dieses Besuchs fuhr sie zusammen mit den Großeltern und ihrem Vater von Deutschland nach Polen. In Polen erwarb jedes Familienmitglied eine Stange Zigaretten. Die Zigarettenpackungen waren mit polnischen Steuerzeichen versehen. Nach der Rückkehr nach Deutschland schenkten die Großeltern und der Vater der Klägerin die von ihnen erworbenen Zigaretten der Klägerin, die allein ihre Fahrt nach X fortsetzte. Anlässlich einer Fahrzeugkontrolle fanden Beamte des Beklagten und Revisionsklägers (Hauptzollamt --HZA--) insgesamt drei Stangen und acht Schachteln polnische Zigaretten im Fahrzeug der Klägerin. Von den insgesamt 760 Stück Zigaretten wurden 560 Stück Zigaretten nach § 215 der Abgabenordnung (AO) sichergestellt. Den gegen die Sicherstellung eingelegten Einspruch wies das HZA mit der Begründung zurück, die Klägerin habe die sichergestellten Zigaretten nach § 19 i.V.m. § 20 Abs. 4 Satz 2 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) in der bis zum 31. März 2010 geltenden Fassung zu gewerblichen Zwecken nach Deutschland verbracht.

2 Die Klage führte zur Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass die Voraussetzungen für eine Sicherstellung der Zigaretten im Streitfall nicht erfüllt seien. Die polnischen Zigaretten hätten dem Eigenbedarf der Familienmitglieder gedient und somit steuerfrei in das Steuergebiet verbracht werden dürfen. Der von § 20 Abs. 4 Satz 1 TabStG in Bezug genommene Eigenbedarf könne nicht ausschließlich auf den persönlichen Ver- oder Gebrauch beschränkt werden. Eine solche Auslegung finde keine Stütze in Art. 8 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren --RL 92/12/EWG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 76/1). Erkennbar werde der Erwerb von Waren in der Absicht, Fremdbesitz an ihnen zu begründen, nicht von dieser Regelung erfasst. Hiervon zu unterscheiden sei die Begründung von Eigenbesitz, die einem Erwerb von Sachen zum Verschenken oder zum Teilen mit Familienangehörigen begriffsnotwendig vorausgehen müsse. Dieses Verständnis des Eigenbedarfs sei auch in Anbetracht der zollrechtlichen Regelung der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen --Zollbefreiungsverordnung-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 324/23) naheliegend. Schließlich stehe dieses Ergebnis nicht in Widerspruch zum Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 23. November 2006 C-5/05 (Slg. 2006, I-11075).

3 Mit seiner Revision rügt das HZA eine Abweichung der erstinstanzlichen Entscheidung von der Rechtsprechung des EuGH. Wie der EuGH entschieden habe, sei Art. 8 RL 92/12/EWG dahingehend auszulegen, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren dazu bestimmt sein müssten, den persönlichen Bedarf der Privatperson zu decken, die sie erworben habe. Infolgedessen seien Waren vom Regelungsbereich dieser Bestimmung

ausgeschlossen, die eine Privatperson erwerbe, um den Bedarf einer anderen Privatperson zu decken. Die englische Sprachfassung von Art. 8 RL 92/12/EWG stelle mit der Formulierung "for their own use" auf den eigenen, d.h. persönlichen Gebrauch des Erwerbers ab. Im Übrigen sei eine enge Auslegung des Begriffs "Eigenbedarf" zur Verhinderung von Missbrauchsfällen erforderlich. Nicht förderlich seien in diesem Zusammenhang die vom FG in Bezug genommenen zollrechtlichen Regelungen. Im Streitfall seien die Zigaretten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht worden, weshalb die Sicherstellung zu Recht erfolgt sei.

Entscheidungsgründe

II.

4 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

5 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Sicherstellung der Zigaretten nicht vorliegen.

6 1. Nach § 19 Satz 1 i.V.m. Satz 4 TabStG in der hier noch anzuwendenden Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 1992 (BGBl I 1992, 2150) sind Tabakwaren, die unzulässigerweise entgegen § 12 Abs. 1 TabStG aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht werden, nach § 215 AO sicherzustellen. Im Streitfall waren die bei der Klägerin sichergestellten und aus Polen stammenden Zigaretten zwar entgegen § 12 Abs. 1 TabStG nicht mit deutschen Steuerzeichen versehen, jedoch wurden sie nicht zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht, so dass die Voraussetzungen für ihre Sicherstellung nicht vorlagen. Infolgedessen sind die angefochtenen Verwaltungsakte rechtswidrig und aufzuheben.

7 2. Gemäß § 20 Abs. 1 TabStG sind Tabakwaren steuerfrei, die Privatpersonen in einem anderen Mitgliedstaat im freien Verkehr für ihren Eigenbedarf erwerben und selbst in das Steuergebiet verbringen. Die Steuerbefreiung wird indes nach § 20 Abs. 3 TabStG in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2924) nicht gewährt, wenn Privatpersonen Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten in das Steuergebiet verbringen lassen, d.h. nicht selbst in das Steuergebiet befördern. Nur in diesen Fällen wird durch die gesetzliche Regelung des § 20 Abs. 3 TabStG fingiert, dass die Tabakwaren mit der Folge der Entstehung der deutschen Tabaksteuer zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht worden sind. Nach den Feststellungen des FG, gegen die das HZA keine Verfahrensrügen erhoben hat und die für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, liegt ein solcher Fall nicht vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Klägerin und ihre Familienangehörigen die von ihnen in Polen erworbenen Zigaretten selbst nach Deutschland verbracht haben.

8 3. Entgegen der Auffassung des HZA haben die Großeltern der Klägerin und ihr Vater die in Polen gekauften Zigaretten "für ihren Eigenbedarf" i.S. von § 20 Abs. 1 TabStG erworben. Der Wortlaut der Vorschrift steht der vom FG vorgenommenen Deutung nicht entgegen, nach der verbrauchsteuerpflichtige Waren auch dann für den Bedarf des privaten Käufers erworben werden, wenn sie aufgrund enger persönlicher Beziehungen zu einer anderen Privatperson dieser zum Geschenk gemacht werden sollen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn zwischen der Privatperson und dem Beschenkten --wie im Streitfall-- verwandtschaftliche Beziehungen bestehen. Auch wer aus eigenem Entschluss Geschenke für Familienmitglieder kauft, deckt damit seinen eigenen Bedarf. Denn er tätigt Aufwendungen, die nicht in Zusammenhang mit einem Auftragsverhältnis stehen und für die von Dritten keine Kostenerstattung erwartet werden kann. Jedenfalls lässt sich der in § 20 Abs. 1 TabStG getroffenen Regelung nicht entnehmen, die Steuerbegünstigung werde nur dann gewährt, wenn die Zigaretten von der Privatperson, die sie in einem anderen Mitgliedstaat erworben hat, auch selbst geraucht werden, so dass nur Raucher in den Genuss des Steuerprivilegs kämen.

9 a) Durch die Normierung des Befreiungstatbestands hat der Gesetzgeber Art. 8 RL 92/12/EWG in nationales Recht umgesetzt. Danach werden die Verbrauchsteuern für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben. Im privaten Reiseverkehr gilt demnach das Ursprungslandprinzip. Insbesondere aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bleibt es trotz der Verwendung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Bestimmungsland bei der endgültigen Besteuerung in dem Mitgliedstaat, in dem die Waren im steuerrechtlich freien Verkehr erworben worden sind (vgl.

im Einzelnen Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 211 f., und Peters in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 1. Aufl., S. 111).

10 b) Zur Auslegung des Art. 8 RL 92/12/EWG hat der EuGH entschieden, nach ihrem Wortlaut verlange die Vorschrift, dass die Waren dazu bestimmt sein müssten, den persönlichen Bedarf der Privatperson zu decken, die sie erworben hat. Die Steuerbefreiung greife nicht, wenn Waren von einer Privatperson erworben werden, um den Bedarf anderer Privatpersonen zu decken. Der Besitz der letztgenannten Waren könne nämlich nicht als ein Besitz angesehen werden, der für die Privatperson, die diese Waren erworben habe, rein persönlichen Charakter habe. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Streitfall hatten sich mehrere in den Niederlanden ansässige Weinliebhaber zu einer Einkaufsgemeinschaft zusammengeschlossen. Im Namen der Gemeinschaft bestellte eine der beteiligten Privatpersonen Wein in Frankreich und ließ diesen durch ein niederländisches Transportunternehmen in Frankreich abholen und in die Niederlande verbringen. Dort wurde der Wein unter Erstattung der Kosten unter den Privatpersonen aufgeteilt; Gewinne wurden nicht erzielt. Art. 8 RL 92/12/EWG kann also dann keine Anwendung finden, wenn die den Transport veranlassende Privatperson, die sich nicht einmal selbst in den anderen Mitgliedstaat begibt, von vornherein mit der Absicht handelt, die von ihr in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Rahmen eines Auftragsverhältnisses gegen Kostenerstattung an andere Privatpersonen weiterzugeben. Es liegt auf der Hand, dass in diesen Fällen von einem persönlichen Charakter der Transaktion nicht gesprochen werden kann.

11 So liegt der Streitfall jedoch nicht. Entgegen der Auffassung des HZA wird der vom EuGH geforderte rein persönliche Charakter des Besitzes einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware auch dadurch vermittelt, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem anderen Mitgliedstaat aus eigenem Entschluss ohne ein bestehendes Auftragsverhältnis und ohne die Absicht einer entgeltlichen Weitergabe erworben und im Anschluss daran selbst in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden.

12 Einer solchen Auslegung steht auch die englische und französische Sprachfassung des Art. 8 RL 92/12/EWG nicht entgegen, durch die die Wendung "für ihren Eigenbedarf" mit "for their own use" bzw. "pour leurs besoins propre" übersetzt wird. Auch in diesen Sprachfassungen wird nämlich nicht auf den Verbrauch (consumption bzw. consommation) als solchen, sondern auf die Bedarfsdeckung abgestellt.

13 c) Nach Auffassung des erkennenden Senats wäre es mit den Zielen des freien Binnenmarkts nicht in Einklang zu bringen, den Begriff des Eigenbedarfs dahingehend auszulegen, dass er ausschließlich den persönlichen Konsum der erworbenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren erfasst. Ein solches Verständnis führte im Ergebnis zu einem Erwerbsverbot von Zigaretten durch Nichtraucher, denn der Verwaltungsaufwand und die Kosten für eine erneute Versteuerung der Tabakwaren im Bestimmungsland hielte diesen Personenkreis regelmäßig von einem Einkauf von Zigaretten in einem anderen Mitgliedstaat ab. Restriktionen dieses Ausmaßes können vom Unionsgesetzgeber bei der Konzeption der verbrauchsteuerrechtlichen Regelung des Reiseverkehrs nicht beabsichtigt worden sein. Durch die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf den Eigenbedarf sollte lediglich eine missbräuchliche Inanspruchnahme des nur Privatpersonen zugestandenen Steuerprivilegs und die Verschleierung eines gewerblichen Verkehrs mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren verhindert werden. Ein solcher Missbrauch wäre insbesondere dann zu befürchten, wenn es Privatpersonen gestattet würde, die in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Waren durch Transportunternehmen befördern zu lassen, ohne selbst an dem Verbringen mitzuwirken oder die Einkäufe im Auftrag und auf Rechnung anderer Privatpersonen vorzunehmen. In der entgeltlichen Abgabe wäre zumindest ein starkes Indiz dafür zu sehen, dass der Erwerb der Waren keinen rein persönlichen Charakter hatte.

14 Dagegen liegt ein Missbrauch --der eine Gleichstellung des Vorgangs mit einem Verbringen zu gewerblichen Zwecken rechtfertigte-- ersichtlich nicht vor, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren von einer Privatperson eingekauft und von dieser selbst in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden, um sie entweder nach der Rückreise aus rein privaten Motiven zu verschenken oder um sie z.B. zunächst im Haushalt zur weiteren Verwendung zu lagern, selbst wenn von vornherein nicht nur der persönliche Konsum, sondern auch ein Verbrauch durch Familienmitglieder oder Gäste in den Blick genommen wird. Bei dieser Betrachtung ist kein überzeugender Grund ersichtlich, warum es für die Gewährung der Steuervergünstigung auf den Zeitpunkt ankommen soll, in dem die selbst in das Steuergebiet verbrachten Waren aufgrund enger persönlicher Beziehungen einer anderen Person unentgeltlich überlassen werden.

15 Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die subjektiven Vorstellungen der beteiligten Personen ohne objektive und nach außen erkennbare Anhaltspunkte kaum zuverlässig ermitteln lassen. Ermitteln lässt sich jedoch, ob die

mitgeführten und bei einer einzelnen Privatperson vorgefundenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren zuvor von anderen Privatpersonen in das Steuergebiet verbracht und erst hier übergeben worden sind. Auch wird in der Regel die Feststellung möglich sein, ob der Verbringer die aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Waren gegen Erstattung des Kaufpreises und anderer Auslagen weitergegeben hat.

16 4. Der zu gewährenden Steuerbefreiung steht im Streitfall auch keine Missachtung der Mengenbegrenzung entgegen. Denn die im Streitfall trotz des Beitritts Polens zur Europäischen Union gemäß § 20 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Buchst. a TabStG für eine Übergangszeit noch bestehende Freimenge von 200 Zigaretten ist nicht überschritten worden. Nach den bindenden Feststellungen des FG verbrachte jede Privatperson lediglich eine Stange Zigaretten von Polen nach Deutschland.

17 5. Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Unionsrechts aufgrund der Rechtsprechung des EuGH für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, EuGHE 1982, 3415, Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de